

Шинкаренко І.В.\*

## СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМКИ ПОДАЛЬШОГО РОЗВИТКУ ГАРМОНІЗОВАНОЇ СИСТЕМИ ПДВ У ЄС

*В статті досліджено особливості сучасного етапу формування спільної системи ПДВ та проаналізовано напрями подальшої гармонізації цього податку у країнах-членах ЄС. Зроблено оцінку сучасного стану й визначено напрями подальшої еволюції спільної податкової політики ЄС у цій сфері.*

**Ключові слова:** гармонізація, Європейський Союз, Європейська Комісія, ПДВ, спільна система податку на додану вартість, економічна інтеграція, ставка податку

*В настоящей статье изучены особенности современного этапа формирования совместной системы НДС и проанализированы направления дальнейшей гармонизации этого налога в странах-членах ЕС. Осуществлена оценка современного состояния и определены направления дальнейшей эволюции совместной налоговой политики ЕС в данной сфере.*

**Ключевые слова:** гармонизация, Европейский Союз, Европейская Комиссия, совместная система налога на добавленную стоимость, экономическая интеграция, ставка налога

*In this article the current status of the common VAT system is examined and direction of further development of harmonization of this tax in the EU member-countries is analyzed. The assessment of the current status and determination of the directions of further evolution of the EU common tax policy in this sphere are done.*

**Key words:** harmonization, European Union, European Commission, common system of value-added tax, economic integration, tax rate

Головним напрямком гармонізації податкової політики держав ЄС у сфері непрямого оподаткування є формування спільної системи з податку на додану вартість (ПДВ). При цьому процеси гармонізації в цій сфері податкової політики у ЄС все ще тривають. Нашою державою були взяті на себе конкретні зобов'язання з адаптації свого законодавства, включаючи податкове законодавство, до *acquis* ЄС. Спільна політика ЄС у сфері ПДВ справляє значний вплив на систему справляння ПДВ, що діє в Україні. Цими факторами визначається актуальність досліджень гармонізації системи ПДВ у ЄС.

Автор ставить за мету у цій науковій статті дослідити сучасний стан системи справляння ПДВ, що діє у ЄС, та проаналізувати можливі напрями її розвитку.

Вибір на користь ПДВ як єдиного непрямого податку, що застосовується в ЄС, був остаточно зроблений у першій (67/227/ЕЕС) та другій (68/227/ЕЕС) Директиві з ПДВ від

\* аспірант кафедри світового господарства і міжнародних економічних відносин Інституту міжнародних відносин Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Науковий керівник: проф. Шнирков О.І.

11 квітня 1967 року. До початку 1970 року країни-члени були зобов'язані замінити існуючі в них системи податків з обороту на спільну систему з ПДВ (Третьою директивою з ПДВ, прийнятою у 1969 році, кінцевий строк був відкладений до 1972 року). Директивами чітко встановлювалося, що ПДВ має застосовуватися на всьому ланцюгу постачання, включаючи етап роздрібною торгівлі, хоча тимчасово дозволялося застосовувати також окремий податок на роздрібні продажі [9, с.5]. Таким чином, з прийняттям зазначених директив в Європі була створена так звана традиційна система ПДВ.

У квітні 1970 року було прийняте рішення замінити механізм фінансування витрат ЄЕС, що передбачав здійснення прямих виплат країнами-членами, на систему, за якої таке фінансування здійснювалось шляхом використання «власних ресурсів» [9, с.5]. Відповідне правило було проголошене у преамбулі Шостої директиви Ради №77/388/ЄЕС від 17 травня 1977 р. щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту — Єдина система податку на додану вартість: єдина база оподаткування. Так, відповідно до цього правила власними ресурсами є кошти, одержані від ПДВ шляхом застосування єдиної ставки податку до бази оподаткування, що визначається за уніфікованими правилами, встановленими Співтовариством [7].

Вибір ПДВ як елемента, з якого формуються власні ресурси Співтовариства, був пов'язаний з додатковою перевагою цього податку у порівнянні з іншими альтернативами: база цього податку може бути достатньо широкою, щоб належним чином відображати ВВП країни-члена [9, с.5]. Тому застосування ПДВ дозволяє забезпечити справедливий розподіл внесків в залежності від економічного добробуту країн-членів за умови, що покриття податку у цих країнах є однаковим. Відповідно, головною метою Шостої директиви була гармонізація бази оподаткування ПДВ з метою забезпечення порівнянних результатів при застосуванні спільної ставки оподаткування до оподатковуваних операцій у всіх країнах-членах.

Слід зауважити, що з точки зору справедливого розподілу внесків на формування власних ресурсів Співтовариства, ставка ПДВ не має важливого значення. Так власні ресурси Співтовариства акумулюються шляхом застосування єдиної ставки ПДВ, у наш час така ставка обмежена 0,5% [8].

Основним завданням на шляху формування Спільного ринку було скасування контролю за товарами, що перетинають внутрішні кордони Співтовариства. Так, економічні переваги цього заходу були оцінені у Звіті Чеккіні, згідно з висновками якого скасування контролю за товарами, що перетинають внутрішні кордони, мало призвести до зростання ВВП на 0,4%, зниження цін на 1% та створення 200 000 нових робочих місць [10, с.134-139]. Разом з цим основною причиною існування контролю на внутрішніх кордонах Співтовариства був ПДВ, оскільки за існуючої системи необхідно було контролювати, щоб товар, який звільнявся від оподаткування в країні експортера, фактично був вивезений з країни експорту та оподатковувався в країні імпортера.

Зважаючи на це, Європейською Комісією було запропоновано відійти від існуючої системи звільнення товару від оподаткування у країні експорту та застосування податку при імпорті. Однак проекти директив від 1987 та 1989 років, які мали модифікувати існуючу систему справляння ПДВ, не змогли одержати одногосної підтримки в Раді ЄС. В цілому це було пов'язане зі складнощами розподілу надходжень від ПДВ між країнами-членами, оскільки без механізму розподілу запропонована система означала втрату значної частини податкових надходжень у зв'язку з розбіжностями у ставках оподаткування та незбалансованістю торгового балансу [9, с.6].

Тому в якості альтернативи Комісією була запропонована перехідна система ПДВ, яка була затверджена серією директив у 1991 та 1992 роках. Країни-члени внесли відповідні

зміни у своє законодавство з ПДВ, і перехідний режим був запроваджений з 1 січня 1993 року. Зазначений режим дістав назву перехідного, оскільки, як проголошувалося, він мав бути змінений визначеною системою Європейського ПДВ до 1996 року. Однак на практиці цього не сталося [11, с.3].

Перехідна система ПДВ відрізняється від традиційної системи трьома аспектами.

По-перше, система коригування податку при транскордонних операціях між країнами-членами була змінена, оскільки національні податкові органи вже не могли розраховувати на контрольні функції митних органів. З 1993 року податкові органи змушені контролювати правомірність відшкодування податкового кредиту з ПДВ у випадку експорту до країн-членів ЄС (так звані поставки в межах Спільноти) та належну сплату ПДВ при імпорті з країн-членів ЄС (так звані придбання в межах Спільноти) шляхом перевірки звітності підприємств, що зареєстровані в якості платників ПДВ. Така система «відкладеної сплати» податку не була новою для всіх країн-членів ЄС. Країни Бенілюксу, наприклад, застосовували цей механізм у торгівлі між собою з початку 70-х років минулого сторіччя. Система відкладеної сплати ПДВ означає, що імпортерний ПДВ не сплачується митним органам при перетині товарами кордону, а включається в наступну податкову декларацію, оскільки підприємство-імпортер не має права на ПДВ кредит у зв'язку з придбанням, стосовно якого не сплачується ПДВ [11, с.3].

По-друге, транскордонні придбання товарів безпосередніми споживачами не підлягають податковому коригуванню на кордоні, а оподатковуються ПДВ за ставкою, що справляється у країні, де придбається товар. Таким чином, в межах єдиного ринку ЄС прямий імпорт домогосподарств оподатковується за принципом походження. Існують виключення з цього загального правила, оскільки принцип призначення товару все ще застосовується при спеціальних режимах, а саме придбання домогосподарствами нових моторних транспортних засобів, замовлення товарів поштою, придбання підприємствами, що звільнені від ПДВ, товарів у межах Співтовариства, які є проміжними витратами для таких підприємств [11, с.4].

По-третє, була обмежена автономія країн-членів при встановленні ставки ПДВ. Так, була передбачена мінімальна стандартна ставка ПДВ у розмірі 15%, а також заборона на встановлення ставок, що перевищують зазначену стандартну ставку [12, с.200].

Для країн-членів ЄС гармонізована система ПДВ означала втрату частини податкового суверенітету [11, с.4]. Вимоги по підвищенню координації податкової політики встановлювалися поступово, і найважливішим кроком на шляху гармонізації станом на сьогоднішній день є перехідна система з ПДВ. Вперше з метою гармонізації не лише були здійснені заходи з уніфікації структури податку, а й передбачені межі дозволених ставок оподаткування (мінімальна стандартна ставка, обмеження кількості пільгових ставок, скасування спеціальних ставок на предмети розкоші). Також важливим досягненням перехідного режиму було врегулювання питань податкового адміністрування (ідентифікаційні номери з ПДВ, система обміну інформації з ПДВ між країнами-членами, множинність реєстрації компаній для цілей ПДВ, інститут ПДВ представництва).

Слід зауважити, що перехідна система ПДВ піддається критиці зі сторони Європейської Комісії та уряду Німеччини. Загалом, аргументи проти перехідної системи фокусується на трьох основних проблемах.

По-перше, правила, за якими ПДВ застосовується до операцій між фірмами, що є резидентами різних країн Співтовариства, відрізняються від правил, що застосовуються до аналогічних операцій в межах країни-члена. Ця асиметрія зумовлює розбіжності у витратах на виконання дотримання правил оподаткування, що вважається неприпустимим

порушенням концепції спільного ринку та створює додатковий податковий тягар при перетині кордону, чим дискримінуються транскордонні операції в межах Співтовариства [19, с.6-8].

По-друге, система відкладеної сплати ПДВ перериває ланцюг поставок на дуже вразливому етапі, а саме при перетині кордону, на якому закінчується юрисдикція податкових органів країни-відправлення та починається юрисдикція країни-ввезення. Це створює прогалину в ПДВ контролі, яким можуть скористатися недобросовісні платники податків для шахрайства з ПДВ. Можливості для шахрайства забезпечуються значними торговими потоками, які циркулюють між країнами-членами ПДВ фактично без ПДВ після того, як податок відшкодовується при експорті, та до сплати ПДВ у країні імпорту [11, с.5].

По-третє, розбіжності у ставках, за якими ПДВ застосовується у різних країнах-членах Співтовариства, створюють стимули для цінового арбітражу з боку споживачів та, як наслідок, до податкової конкуренції між країнами-членами шляхом стратегічного встановлення ставок оподаткування. А така податкова конкуренція призводить до небажаного зміщення податкових надходжень між бюджетами країн-членів та до зменшення загальних податкових надходжень, оскільки середній рівень податкових ставок зменшиться внаслідок так званої «гонки поступок» [3, с.433].

Зважаючи на описані вище негативні риси перехідної системи ПДВ, Європейська Комісія проголосила, що на зміну перехідній системі має бути прийнята визначена система ПДВ до 1997 року. Однак Комісія змушена була змінити свої плани у зв'язку з тим, що, як дали зрозуміти країни-члени, одноголосність з цього питання не буде досягнута [5, с.11].

У 1996 році Європейська Комісія представила на розгляд нову програму пропозицій зі створення спільної системи ПДВ, яка мала бути введена в дію до 2002 року [2]. Хоча Комісія презентувала цю пропозицію як новий та інноваційний підхід, насправді запропонована система має основні властивості режиму ПДВ, що пропонувалися раніше у 1987 та 1989 роках. Запропонована Комісією система дотепер не знайшла підтримки країн-членів.

Значній критиці у наукових колах піддавалася пропозиція Комісії зі створення механізму перерозподілу податкових надходжень між країнами-членами. Зокрема, науковці К. Лі, М. Пірсон та С. Сміт вказували на те, що такий механізм справлятиме негативний вплив на ініціативу країн-членів посилювати контроль за сплатою ПДВ, оскільки країни-імпортери не матимуть стимулу відслідковувати незаконне декларування кредиту з ПДВ при імпорті, адже відповідний податок має бути сплачений країною-експортером. А країни-експортери, в свою чергу, не матимуть стимулу для викриття злочинного ухилення від оподаткування при експорті [14, с.34]. Для вирішення цієї проблеми в пакеті пропозицій 2002 року Комісія запропонувала пов'язати механізм перерозподілу з даними національної статистики щодо споживання [6, с.8].

Втім, цей пакет пропозицій також викликав критику у наукових колах. Так, С. Сміт (1996) вказав на те, що запропонований механізм перерозподілу ПДВ також зменшуватиме стимули до боротьби зі шахрайством у сфері ПДВ, оскільки перерозподіл не базуватиметься на фактичній сплаті податку. Крім цього, відповідно до висновків цього вченого нові пропозиції передбачають значне обмеження національної автономії при встановленні ставок оподаткування, що вимагатиме занадто глибокої гармонізації законодавства країн-членів та спричинить проблеми при визначенні фірм, які матимуть право оподатковуватися за принципом «єдиного місця оподаткування». Також пропозиції Комісії можуть мати наслідком «імміграцію» бізнесу до країн-членів з меншим рівнем оподаткування, а якщо

в межах Співтовариства буде встановлена стандартна ставка оподаткування, то до країн-членів, де ухилення від ПДВ буде контролюватися менше [6, с.8].

Таким чином, пропозиції Комісії зі встановлення визначеної системи європейського ПДВ на сьогоднішній день так і не знайшли підтримки країн-членів. Разом з цим, 1 січня 2007 року Шоста директива була замінена Директивою № 2006/112/ЕС від 18 листопада 2006 року про спільну систему ПДВ. Втім, ця директива не привнесла у систему ПДВ особливих нововведень, – основною метою цього документа було об'єднання різноманітних положень директив, які доповнювали та змінювали текст Шостої директиви, в одному нормативному інструменті.

Зазначена директива передбачає можливість чіткого визначення внесків ПДВ, які робить кожна країна-член, на фінансування власних ресурсів ЄС. Однак ця директива все ще передбачає значну кількість допустимих винятків та відхилень від стандартної системи ПДВ. Більше того, директива не визначає ставки оподаткування, обов'язкові до застосування країнами-членами, встановлюючи лише мінімальну допустиму ставку у 15%, що мала діяти до 31 грудня 2010 року. Зауважимо, що відповідно до директиви Ради ЄС, ухваленої 7 грудня 2010 року, дію мінімальної стандартної ставки у 15% було продовжено до 2015 року. [1] Зважаючи на це, ставки ПДВ, що застосовуються у країнах-членах, значно розрізняються. Дані щодо ставок ПДВ, які застосовуються у країнах ЄС станом на 1 січня 2011 року, наведені в Таблиці №1.

Таблиця №1  
Ставки ПДВ у країнах ЄС станом на 1 січня 2011 року

Країна	Знижена ставка на товари та послуги, які мають особливе соціальне значення	Знижена ставка	Стандартна ставка	Перехідна ставка, застосування якої дозволено як виняток
Бельгія	-	6-Грг	21	12
Болгарія	-	7	20	-
Республіка Чехія	-	10	20	-
Данія	-	-	25	-
Німеччина	-	7	19	-
Естонія	-	9	20	-
Греція	-	6,5/13	23	-
Іспанія	4	8	18	-
Франція	2,1	5,5	19,6	-
Ірландія	4,8	13,5	21	13,5
Італія	4	10	20	-
Кіпр	-	5-Сер	15	-
Латвія	-	12	22	-
Литва	-	5-Вер	21	-
Люксембург	3	6-Грг	15	12
Угорщина	-	Тра-18	25	-

Країна	Знижена ставка на товари та послуги, які мають особливе соціальне значення	Знижена ставка	Стандартна ставка	Перехідна ставка, застосування якої дозволено як виняток
Мальта	-	5	18	-
Нідерланди	-	6	19	-
Австрія	-	10	20	12
Польща	-	5-Сер	23	-
Португалія	-	Чер-13	23	13
Румунія	-	5-Вер	24	-
Словенія	-	8,5	20	-
Словаччина	-	10	20	-
Фінляндія	-	Вер-13	23	-
Швеція	-	6-Грг	25	-
Великобританія	-	5	20	-

Таким чином, наразі у країнах-членах встановлені стандартні ставки ПДВ на рівні від 15% до 25%. Крім цього, країнам-членам дозволяється встановлювати одну чи дві знижені ставки оподаткування, які не можуть бути меншими за 5%. Також існують деякі тимчасові винятки, наприклад нульова ставка оподаткування, що застосовується у Великобританії та Ірландії до окремих операцій. Крім цього, в деяких країнах ще залишаються дозволеними знижені ставки оподаткування для товарів та послуг, які мають особливе соціальне значення. Також у якості виключення у таких країнах ЄС, як Бельгія, Ірландія, Люксембург, Австрія та Португалія, існують відхилення від стандартної ставки. Розрізняється між країнами також набір операцій, що підлягають оподаткуванню.

Найважливішим сигналом Комісії, який можна побачити у директиві 2006 року, є те, що, як вважає Комісія, перехідний режим ПДВ буде діяти ще певний час. Про це свідчить структура директиви, в якій перехідні положення, на яких власне і базується перехідний режим, вже не виділені в окрему групу, як це було раніше, а інтегровані у відповідні положення [6, с.8].

Зважаючи на проблеми, що виникають при застосуванні перехідної системи ПДВ, на яких ми зупинялися вище, а також на неприйняття багатьма країнами-членами пропозицій Європейської Комісії зі створення спільної системи ПДВ, питанню ефективної спільної системи ПДВ у ЄС була присвячена низка наукових досліджень.

Німецький вчений Б. Генсер дослідив недоліки перехідної системи ПДВ та пропозицій Комісії та на основі проведеного дослідження визначив чотири риси, яким має відповідати спільна система ПДВ у ЄС. Так, на його думку, ефективна спільна система ПДВ повинна забезпечувати: уникнення асиметричних витрат платників податків на виконання правил оподаткування ПДВ в залежності від того, чи відбуваються операції в межах країни, чи вони транскордонні в межах Співтовариства; уникнення застосування нульової ставки оподаткування до транскордонних операцій в межах Співтовариства; збереження національної автономії при визначенні ставок оподаткування ПДВ; збереження стимулів для належного адміністрування ПДВ на національному рівні [11, с.17].

Як розглядалося вище, перехідна система ПДВ, а також пропозиції Комісії не забезпечують принаймні декілька з вищеназваних пунктів. Тому у наукових колах обговорюються альтернативні концепції.

Однією з найбільш перспективних пропозицій є режим, запропонований М. Кіном та С. Смітом у 1996 та 2000 роках [13, с.741-749]. Зазначена система дістала назву «Життєздатний інтегрований ПДВ» (Viable Integrated VAT або VIVAT) та передбачає дворівневу систему ПДВ. Так, на першому з цих рівнів ПДВ справляється за єдиною ставкою в усіх країнах ЄС з усіх операцій, що є об'єктом оподаткування. Зазначений рівень оподаткування називають Євро-ПДВ. На другому рівні ПДВ є по суті національним податком на роздрібний продаж, який справляється з усіх продажів кінцевим споживачам (та підприємствами, не зареєстрованими у якості платника ПДВ). Ставка ПДВ на роздрібний продаж встановлюється кожною країною-членом на власний розсуд. Підприємства, що зареєстровані у якості платників ПДВ, мають право на податковий кредит щодо сум Євро-ПДВ, сплачених при придбанні товарів (робіт, послуг) у підприємств інших країн-членів Співтовариства, що дозволяє уникнути ефекту «каскадного оподаткування». Кінцеві споживачі несуть тягар за сплати Євро-ПДВ та ПДВ на роздрібний продаж у країні, де ним придбаваються товари (роботи, послуги). За винятком транскордонного шопінгу податок стягується за принципом походження товару.

Існують й інші наукові концепції спільної системи ПДВ для країн-членів ЄС. Зокрема, до таких альтернативних концепцій відноситься система, що була запропонована науковцями Р. Бердом та П. Гедроном і передбачає імплементацію у ЄС системи подвійного ПДВ, що існує в Канаді [4, с.753-756]; запропонований американським вченим Ч. Маклюром режим компенсаційного ПДВ, який базується на системі, що була запропонована для Бразильської Федерації [15, с.725-730]; та система гібридного ПДВ, запропонована М. Тампелем, що передбачає різний підхід до оподаткування ПДВ операцій в залежності від того, чи досягають вони певної вартісної межі [17, с.17-18].

Однак, за висновками багатьох дослідників система, запропонована М. Кіном та С. Смітом, є найоптимальнішою пропозицією з точки зору забезпечення подальшого розвитку спільної системи ПДВ ЄС. Наприклад, згідно з результатами аналізу Б. Генсера концепція «Життєздатного інтегрованого ПДВ» найбільше відповідає критеріям оптимальної спільної системи ПДВ, які були визначені цим дослідником. Так, ця система забезпечує однакову процедуру оподаткування для внутрішніх поставок та транскордонних поставок в межах ЄС, забезпечує збереження автономії при встановленні ставок оподаткування, дозволяє уникнути оподаткування за нульовою ставкою транскордонних поставок у межах ЄС та зберігає стимули для країн-членів контролювати сплату ПДВ [11, с.17].

Однак цей режим не одержав загальної підтримки у наукових колах. Справа в тому, що вищенаведена оцінка базується на вибіркових критеріях, які можуть бути неповними. Так, на недоліки «Життєздатного інтегрованого ПДВ» вказав нідерландський вчений С. Кноссен. До таких недоліків цей науковець відносить те, що зазначена система не дозволяє повністю вирішити питання шахрайства з використанням фальшивої документації (наприклад, ПДВ інвойсів). Також зазначена система вимагатиме більших затрат на адміністрування ПДВ у країнах, які наразі більше спираються на цей податок як на інструмент наповнення бюджету [6, с.9].

Згідно з позицією С. Конссена перехідна система ПДВ, яка в наш час діє в ЄС, є достатньо адекватною, а асиметрія витрат на дотримання правил ПДВ щодо внутрішніх операцій та транскордонних операцій в межах Співтовариства, яка часто стає об'єктом дорікань, для цього науковця не є вагомим аргументом проти перехідного режиму. Разом

з цим, С. Кноссен визнає, що найбільшою проблемою перехідної системи ПДВ є податкове шахрайство, і з цією проблемою необхідно боротися шляхом удосконалення контрольних можливостей податкових адміністрацій країн-членів. Зокрема, С. Кноссен запропонував запровадити уніфіковану документацію з ПДВ, яку зможуть перевіряти як податкові органи у країні, з якої здійснюється поставка, так і податкові органи у країні імпорту [6, с.9].

Зауважимо, що в останні роки реальний прогрес у концептуальній трансформації системи ПДВ ЄС дещо сповільнився. Законотворча робота у сфері ПДВ наразі ведеться, головним чином, стосовно регулювання окремих операцій та усунення недоліків існуючої системи справляння ПДВ.

Так, наприклад, починаючи з 1999 року в ЄС активно обговорюється питання застосування знижених ставок ПДВ до послуг, в яких інтенсивно використовується такий фактор виробництва, як праця. 5 травня 2009 року Рада прийняла Директиву 2009/47/ЄС, якою було дозволено на постійній основі за вибором країн-членів застосовувати знижені ставки ПДВ до деяких послуг, в яких інтенсивно використовується праця, наприклад послуги ресторанів, та відсутня загроза недобросовісної конкуренції між постачальниками таких послуг з різних країн [1].

Що стосується законодавчої роботи з усунення існуючої системи ПДВ, то з 1 січня 2010 року почали діяти нові правила визначення місця поставки послуг, направлені на забезпечення оподаткування послуг у країні одержувача послуг. Ці правила були встановлені Директивою Ради 2008/8/ЄС від 12 лютого 2008 року [1].

Аналіз спільної політики ЄС у сфері ПДВ та напрямків її розвитку буде не повним без врахування останніх тенденцій у політиці ЄС, зумовлених кризою суверенної заборгованості в Єврозоні. Так, на тлі зазначених кризових явищ у фінансовій системі групи країн Єврозони серед заходів, які розглядаються для виходу з кризи, обговорюється поглиблення фіскальної інтеграції. Деякі політики, зокрема Н.Саркозі, висловлюються за завершення формування економічного та політичного союзу. Поглиблення фіскальної інтеграції означатиме в першу чергу збільшення централізації фіскальної політики в Єврозоні, що також стане новим етапом у формуванні спільної податкової політики [16]. Наразі в основному обговорюється посилення гармонізації у сфері прямого оподаткування доходів підприємств, оскільки гармонізація непрямих податків, зокрема ПДВ, розвивається випереджаючими темпами. Разом з цим, можна очікувати, що поглиблення інтеграції у податковій сфері неодмінно означатиме і подальші кроки, спрямовані на завершення формування спільної системи ПДВ у ЄС.

Підводячи підсумки проведеного вище дослідження можна зробити такі висновки.

1. В ЄС формується спільна система з ПДВ, яка перебуває на достатньо високому рівні гармонізації. Діє так звана перехідна система європейського ПДВ, яка мала бути змінена визначеною системою ПДВ ще наприкінці минулого сторіччя. Однак перехідна система все ще залишається, оскільки запропонована Комісією визначена система ПДВ не знайшла одногослоної підтримки країн-членів. У зв'язку з цим подальший вектор розвитку системи ПДВ наразі активно обговорюється як у політичних, так і наукових колах.

2. Аналіз теоретичних досліджень демонструє, що в наш час існують два основні погляди на перспективи та напрямок подальшого розвитку спільної системи ПДВ країн ЄС. Так, одна група дослідників концентрується на розробці та аналізі альтернативних моделей ПДВ. При цьому більшість відомих альтернативних концепцій передбачає створення дворівневої системи ПДВ. Інша група дослідників вважає, що перехідний режим ПДВ, який діє у ЄС зараз, є найбільш відповідним, адже його життєздатність доведена трива-



лим періодом застосування. Замість розробки альтернативних концепцій ці дослідники пропонують концентруватися на удосконаленні існуючої системи.

3. На думку автора, перехідна система, що діє в ЄС, в дійсності може і не потребувати заміни. Так, зазначена система склалася протягом двох десятиріч еволюційного розвитку; за цей час до початкової системи була внесена значна кількість змін, які зробили цю систему більш ефективною. Більше того, ефективність цієї системи підтверджена практикою її застосування, в той час як практична реалізація запропонованих теоретичних концепцій може не відповідати очікуванням. Тому автор схиляється до висновку, що у цій сфері податкової політики ЄС не потрібні революційні зміни, а подальшу гармонізацію системи ПДВ доцільно продовжувати еволюційним шляхом внесення окремих змін, які дозволять виправити негативні риси, за які перехідна модель європейського ПДВ наразі піддається критиці.

### Список використаних джерел

1. Офіційний сайт Європейської комісії: Розділ оподаткування та митної справи, підрозділ ПДВ : [Електронний ресурс]. – (станом на 04.07.2011). - Режим доступу: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm).
2. A common system of VAT: A programme for the Single Market // Commission of the European Communities. - Brussels, June 1996. – 38 p. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1996:0328:FIN:EN:PDF>.
3. Bird, R., Gendron, P.P. Dual VATs and cross-border trade: two problems, one solution / R. Bird, P.P. Gendron // *International Tax and Public Finance*. – 1998. – No.5. PP. 429-442.
4. Bird, R., Gendron, P.P. CVAT, VIVAT and dual VAT: Vertical sharing and international trade / R. Bird, P.P. Gendron // *International Tax and Public Finance*. – 2000. – No. 7. – PP. 753-761.
5. Breuer C. VAT on Intra-Community Trade and Bilateral: [CESifo Working Paper No. 2771] / C. Breuer, Nam C.W. // Munich : CESifo. - 2009 – 21 p.
6. Cnossen S. VAT coordination issues in the European Union: [Commentary on the Mirres Review paper on VAT and Excises] / S. Cnossen, - London : The Institute of Fiscal Studies, 2008. – 15 p.
7. Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value-added tax: uniform basis of assessment. // *Official Journal L 145* , 13/06/1977. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/>.
8. Europa. Own resources mechanism : [Електронний ресурс]. – (станом на 04.09.2007). - Режим доступу: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/budget/134011\\_en.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/budget/134011_en.htm).
9. European Parliament : [Directorate General for Research]. Options for a Definitive VAT System / European Parliament : Economic affairs series. – 1995. – 132 p.
10. Report of Commission of the European Communities. The economics of 1992: an assessment of the potential economic effects of completing the internal market of the European Community / Commission of the European Communities // *European Economy* #35. – 1988. – 210 p.
11. Genser B. Coordinating VATs between EU Member States [Working Paper No. 648 (1)] / B. Genser // Munich : CESifo. - 2002 – 31 p.
12. Genser, B. Indirect taxation in an integrated Europe: Is there a way of avoiding trade distortions without sacrificing national tax autonomy? / B. Genser, A. Haufler, P.B. Sørensen // *Journal of Economic Integration*. – 1995. – No. 10. – PP. 178-205.

13. Keen, M. Viva VIVAT! / M. Keen, S. Smith // *International Tax and Public Finance*. – 2000. – No. 7. – PP. 741-751.
14. Lee, C. Fiscal Harmonisation: An Analysis of the Commission's Proposals: [IFS Report Series 28] / C. Lee, M. Pearson, S. Smith. - London: Institute for Fiscal Studies, 1988. – 62 p.
15. McLure, C. Implementing subnational VATs on internal trade: The compensating VAT (CVAT) / C. McLure // *International Tax and Public Finance*. – 2000. – No. 7. – PP. 723-740.
16. Neuger J. Merkel-Sarkozy Debt-Crisis Proposal Shuns Bolder Steps Sought by Investors / J. Neuger, S. Kennedy: [Електронний ресурс]. – Режим доступу (станом на 17 квітня 2011): <http://www.bloomberg.com/news/2011-08-17/merkel-sarkozy-debt-proposal-shuns-steps-investors-sought-to-calm-markets.html>
17. Tumpel M. A Hybrid VAT System in the European Union / M. Tumpel // *Tax Notes International*. – 2007. - vol. 47. – No. 2. PP. 165-183.
18. VAT rates Applied in the Member States of the European Union: Situation at 1st of January 2011 / European Commission. – Brussels : European Commission, 2011. – 27 p.
19. Verwaal, E. Europe's New Border Taxes : [Research Memorandum 008] / E. Verwaal, S. Cnossen. - Rotterdam: Erasmus University, 2001. – 23 p.